

# 略谈内部控制的几个观念误区

厦门大学会计系 李明辉

近年来,内部控制成为会计界的一个热点问题,许多学者对如何完善我国企业内部控制进行了较为广泛和深入的研究。但是,无论是在会计界还是在企业,人们对内部控制都还存在一些错误的或不全面的认识。这不利于建立适合我国国情的内部控制体系,也会阻碍内部控制目标的实现。

误区之一:过分强调内部控制防止会计信息失真的目标,忽视内部控制的经营性目标。如财政部发布的《内部会计控制规范——基本规范(试行)》第2条规定:“本规范所称内部会计控制是指单位为了提高会计信息质量,保护资产的安全、完整,确保有关法律法规和规章制度的贯彻执行等而制定和实施的一系列控制方法、措施和程序。”第6条规定,“内部会计控制应当达到以下基本目标:①规范单位会计行为,保证会计资料真实、完整。②堵塞漏洞、消除隐患,防止并及时发现、纠正错误及舞弊行为,保护单位资产的安全、完整。③确保国家有关法律法规和单位内部规章制度的贯彻执行。”

事实上,内部控制是企业进行内部管理的需要,是管理控制系统的一部分,其根本作用在于衡量和纠正企业工作人员的活动,以保证事态的发展符合计划的要求。它要求按照目标和计划,对企业工作人员的业绩进行评价,找出消极偏差之所在,采取措施加以改进,以提高企业的经营效率和效益,防止损失,保证企业预定目标的实现。

内部控制的目标包括经营性目标、财务报告目标、遵循性目标等方面。有效的内部控制,应能合理地保证董事会及管理阶层了解该公司实现其经营目标的程度,对外公开的财务报告可靠并符合相关的法律法规。内部控制的目标有兴利与防弊两个方面,兴利是最重要的。防止会计信息失真虽然是内部控制的一项重要目标,但内部控制最本质的作用乃是提高经济效益,实现企业的目标。防止会计信息失真既不是内部控制的惟一目标,也不是最重要的目标。可见,将内部控制的目标仅仅定位在减少会计信息失真,不仅不利于发挥其改善经营管理的作用,而且会使企业领导及员工产生抵制情绪。而我国会计界很少谈及内部控制提高经

营效率方面的作用,这与目前我国会计信息失真严重的会计环境有关。

误区之二:认为内部控制就是内部会计控制。内部控制可划分为内部会计控制和内部管理控制。前者的目的是保护企业资产,检查会计数据的准确性和可靠性;后者的目的是提高经营效率,促使有关人员遵守既定的管理方针。作这样的划分是为了按照公认审计标准来规范内部控制检查和评价的范围。这种划分思想在审计界产生了广泛的影响,促成了制度基础审计的产生。我国最近制定内部控制规范时,就将内部控制分成了内部会计控制和内部管理控制。但是,内部会计控制和内部管理控制是相互联系、不可分割的,要严格分清各项控制是内部会计控制还是内部管理控制,既很困难又无多大实际意义。

将内部控制等同于内部会计控制是不全面的。内部控制不仅仅涉及会计,它贯穿于整个企业的生产经营管理全过程,企业应当针对采购、生产经营、销售、财务管理、研究开发、人力资源等各方面全面地制定内部控制。

误区之三:认为内部控制就是内部牵制。内部牵制是内部控制的最初发展形式,如R·H·蒙哥马利在《审计——理论与实践》一书中指出,所谓内部控制是指一个人不能完全支配账户,另一个人也不能独立地加以控制的制度,即某位职员的业务与另一位职员的业务必须是相互弥补、相互牵制的关系。内部牵制也是现代内部控制的重要方法和原则,是组织机构控制、职务分离控制的基础。但是,现代内部控制不仅仅是内部牵制,还包括预算控制、资产保护控制、人员素质控制、风险控制、内部报告控制、电子信息系统控制、内部审计控制等,而这些都不是内部牵制所能涵盖的。

误区之四:将内部控制与公司治理结构混同。严格地说,内部控制与公司治理结构是两个不同的概念。所谓公司治理结构或称内部监控机制,是由股东会、董事会、监事会和经理等组成的用来约束经营者行为的控制制度。而内部控制制度则是管理当局(董事会及经理阶层)建立的内部管理制度,解决的是管理当局与其下属之间的管理控制关系。

# 对无形资产准则的一点质疑

湖北万信会计师事务所 陈少勇

## 一、问题的提出

《企业会计准则——无形资产》(以下简称“无形资产准则”)第 10 条规定:“投资者投入的无形资产,应以投资各方确认的价值作为入账价值;但企业为首次发行股票而接受投资者投入的无形资产,应以该无形资产在投资方的账面价值作为入账价值。”分析以上规定的后半句话,无形资产准则制定者的初衷可能是为了防止设立股份有限公司时,发起人(或者说大股东)串通资产评估人员,通过虚增无形资产、漫天要价,损害中小投资者的利益。但这只堵住了一种漏洞,其他漏洞依然存在,下面举例说明。

1. 通过非货币性交易。无形资产准则第 9 条规定:“通过非货币性交易换入的无形资产,其入账价值应按《企业会计准则——非货币性交易》的规定确定。”而非货币性交易准则第 5 条规定:“企业发生非货币性交易时,应以换出资产的账面价值,加上应支付的相关税费,作为换入资产的入账价值。”所以大股东采用移花接木之术,改组成立或发起设立时,先用其他资产顶着,公司成立以后,或者干脆募集资金以后,进行资产置换,将“投入”改为“非货币性交易”。换句话说,一个实际账面价值只有 5 万元的无形资产,可以像吹泡泡一样,以难以想象的速度膨胀,只要换出资产的账面价值能凑成这么大的数就行。

内部控制又与公司治理结构紧密联系。公司治理结构是促使内部控制有效运行、保证内部控制功能发挥的前提,是实行内部控制的制度环境;而内部控制在公司治理结构中担当的是内部管理监控系统的角色。同时,内部控制与公司治理结构都遵循相互牵制、相互制衡的原则,公司治理结构中一些内容如董事会与经理之间的授权控制等也属于内部控制。

误区之五:内部控制只针对一般员工。内部控制是整个企业都必须遵守的,包括制定内部控制的最高管理当局,也必须遵守其相关内容。内部控制是否有效,与企业领导是否重视、是否带头执行有很大的关系。一些企业之所以内部管理混乱,就是因为一些领导破坏如职责分离、授权批准等内部控制制度。

2. 通过债务重组。无形资产准则第 11 条规定:“通过债务重组取得的无形资产,其入账价值应按《企业会计准则——债务重组》的规定确定。”而债务重组准则第 10 条规定:“以非现金资产清偿某项债务时,债权人应按重组债权的账面价值作为受让的非现金资产的入账价值。”也就是说,通过对关联股东的债权的累积,达到其愿望值,就可以通过债务重组变魔术一般地符合大股东的意愿。当然上市公司还可变更募集资金投向,用巨额募集资金来购买投资者账面价值很低、甚至为零的无形资产,这样其他投资者就只有干瞪眼。

因此,企业为首次发行股票而接受投资者投入的无形资产,应以该无形资产在投资方的账面价值作为入账价值,因没有对可以替代“投入”的具体的交易行为或操作细节进行规范,实质上很难达到预定的目标和作用,细细推敲,似还与无形资产准则第 9 条、第 11 条存在一定的矛盾。

## 二、建议采取的措施

综上所述,有必要对无形资产准则第 10 条后半句话进行修改,具体为:如果企业首次发行股票或已发行股票,并上市,接受关联投资者投入、资产置换、购买等各种途径取得的无形资产,应按该无形资产在提供方的账面价值作为入账价值。考虑到该无形资产在提供方的账面价值可能很小,以致于根据重要性原则,价值几乎可以忽略不计,因此应允许对提供的无形资产根据重置成本法进行评估,并以提供方能清晰合理地提供该项无形资产取得过程中发生的所有成本为条件,然后以评估值作为入账价值。这不但符合实际成本法的计价原则,而且在一定程度上可以避免关联股东人为增加无形资产价值,抑或关联股东确实有无形资产,但价值偏低,甚至为零的尴尬。

不过,经过修改后,可能会出现换出资产账面价值(包括债权)远远大于换入无形资产的入账价值这样的局面。惟一的办法是全部记入本期损益(最好是作为营业外支出),这有可能会使企业出现巨额亏损甚至资不抵债、戴上 ST、PT 的帽子的情形。然而这样正可制约一些企业不在经营上下功夫,却在会计处理上做文章的行为。